

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Zangerl-Reiter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 1. August 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Nach einer Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2021 stellte das Finanzamt mit Bescheid vom 1. August 2022 bei der Beschwerdeführerin ein Einkommen iHv € 15.637,10 fest. Das Finanzamt setzte neben steuerpflichtigen Bezügen aus nichtselbständiger Tätigkeit bei der Firma ***1*** für den Zeitraum vom 01.01.-28.09. iHv € 11.707,94 und für den Zeitraum 18.10.-31.12. iHv € 3.466,80 Arbeitslosengeld für 18 Tage (30.09.-17.10.) iHv € 594,36 aufgrund der günstigeren Kontrollrechnung an. Im Lohnzettel für den Zeitraum 01.01.-28.09. war ein Pendlerpauschale iHv € 1.911,73 berücksichtigt.

2. Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2021 richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 10. August 2022. Darin beantragt die Beschwerdeführerin das Pendlerpauschale auch für

den Zeitraum 18.10.-31.12., somit also insgesamt € 2.568,00, und den Pendlereuro iHv € 90,00 zu berücksichtigen.

3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17. August 2022 rechnete das Finanzamt den Einkünften das am Lohnzettel ausgewiesene Pendlerpauschale iHv € 1.911,73 hinzu und berücksichtigte ein solches iHv € 372,00 und einen Pendlereuro iHv € 36,00. Begründend führte es aus, aufgrund der Ermittlungen des Pendlerpauschales bzw. des Pendlereuros mit dem Pendlerrechner für die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ergebe sich das geringere Pendlerpauschale bzw. der geringere Pendlereuro und sei nunmehr auch im Zeitraum 01.01.-28.09. korrigiert worden.

4. Im Vorlageantrag vom 18. August 2022 beantragte die Beschwerdeführerin, das Pendlerpauschale auch für den Zeitraum 18.10.-31.12. zu berücksichtigen und legte einen Ausdruck aus dem Pendlerrechner vor.

5. Im Vorlagebericht vom 10. November 2022 beantragte das Finanzamt, der Beschwerde teilweise stattzugeben. Grundsätzlich habe die Beschwerdeführerin Anspruch auf das große Pendlerpauschale für mehr als 40 km bis 60 km. Hinsichtlich des Zeitraumes 18. bis 31. Oktober stünde das Pendlerpauschale lediglich zu zwei Dritteln zu, da die Beschwerdeführerin im fraglichen Zeitraum insgesamt nur 10 Arbeitstage beschäftigt gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin hatte ihre Wohnung im Streitzeitraum in der ***2*** (siehe Abfrage des Auskunftssystems der Finanzverwaltung vom 24.11.2022).

2. Die Beschwerdeführerin arbeitete von 01. Jänner bis 28. September und von 18. Oktober bis 31. Dezember bei der ***1***. Die Arbeitsstätte der Beschwerdeführerin befand sich in der ***3***. In dieser Zeit arbeitete die Beschwerdeführerin von Montag bis Donnerstag von 07:30 bis 16:45 Uhr und am Freitag von 07:30 bis 12:45 Uhr (siehe Bestätigung des Arbeitgebers vom 06.12.2022).

3. In der Zeit von 18. bis 30. Oktober war die Beschwerdeführerin wegen einer Covid-19 Erkrankung behördlich abgesondert (siehe Bestätigung des Arbeitgebers vom 06.12.2022).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten Unterlagen und ist nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

1. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle (idF BGBl. I Nr. 53/2013) zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 beträgt das Pendlerpauschale, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km beträgt und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich, bei mehr als 40 km bis 60 km 1.356 Euro jährlich, bei mehr als 60 km 2.016 Euro jährlich.

Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 das Pendlerpauschale abweichend von lit. c bei mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich, bei mehr als 20 km bis 40 km 1.476 Euro jährlich, bei mehr als 40 km bis 60 km 2.568 Euro jährlich, bei mehr als 60 km 3.672 Euro jährlich.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG ist Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall, gilt Folgendes:

- Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.
- Führt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige

Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. h EStG 1988 ist das Pendlerpauschale auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. j EStG 1988 wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, Kriterien zur Festsetzung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.

2. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst nach § 1 Abs. 1 der Pendlerverordnung (BGBl. II Nr. 276/2013 idF BGBl. II Nr. 324/2019) die gesamte Wegstrecke, die unter Verwendung eines Massenbeförderungsmittels (ausgenommen eines Schiffes oder Luftfahrzeuges) unter Verwendung eines privaten Pkws oder auf Gehwegen (Abs. 7) zurückgelegt werden muss, um nach Maßgabe des Abs. 2 in der kürzesten möglichen Zeitdauer (§ 2 Abs. 2) die Arbeitsstätte von der Wohnung aus zu erreichen. Entsprechendes gilt nach Maßgabe des Abs. 3 für die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung. Ist die Benützung eines Massenverkehrsmittels zumutbar (§ 2 Abs. 1), bemisst sich nach § 2 Abs. 8 der Pendlerverordnung die Entfernung nach den Streckenkilometern des Massenverkehrsmittels und allfälliger zusätzlicher Straßenkilometer und Gehwege.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 der Pendlerverordnung liegt Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels vor, wenn

- a) zumindest die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe des § 1 kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht oder
- b) der Steuerpflichtige über einen gültigen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, BGBl. Nr. 159 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 39/2013 verfügt oder
- c) die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder wegen Blindheit für den Steuerpflichtigen im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 Bundesbehindertengesetz, BGBl. Nr. 283/1990 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 150/2002) eingetragen ist.

Kommt Z 1 nicht zur Anwendung, gilt unter Zugrundelegung der Zeitdauer (Abs. 2) Folgendes:

- a) Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.
- b) Bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar.

c) Übersteigt die Zeitdauer 60 Minuten, nicht aber 120 Minuten, ist auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. Diese beträgt 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung, jedoch maximal 120 Minuten. Angefangene Kilometer sind dabei auf volle Kilometer aufzurunden. Übersteigt die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.

Gemäß § 2 Abs. 2 der Pendlerverordnung umfasst die Zeitdauer die gesamte Zeit, die vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Arbeitsende bis zum Eintreffen bei der Wohnung verstreicht; sie umfasst auch Wartezeiten.

Stehen verschiedene Massenbeförderungsmittel zur Verfügung, ist gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 der Pendlerverordnung das schnellste Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen.

Zudem ist die optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu berücksichtigen; dabei ist für mehr als die Hälfte der Entfernung ein zur Verfügung stehendes Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen. Ist die Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel mit einem Anteil des Individualverkehrsmittels von höchstens 15 Prozent der Entfernung verfügbar, ist diese Kombination vorrangig zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 2 Z 2 der Pendlerverordnung).

Steht sowohl ein Massenbeförderungsmittel als auch eine Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zur Verfügung, liegt eine optimale Kombination nur dann vor, wenn die nach Z 2 ermittelte Zeitdauer gegenüber dem schnellsten Massenbeförderungsmittel zu einer Zeitersparnis von mindestens 15 Minuten führt (§ 2 Abs. 2 Z 3 der Pendlerverordnung).

Nach § 3 Abs. 1 der Pendlerverordnung ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, der vom BMF im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden; das Ergebnis ist daher grundsätzlich verpflichtend heranzuziehen.

Gemäß § 3 Abs. 5 der Pendlerverordnung ist das Ergebnis des Pendlerrechners dann (ausnahmsweise) nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung oder bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist, unrichtige Verhältnisse berücksichtigt werden (vgl. dazu zB Jakom/Lenneis EStG, 2022, § 16 Rz 30).

3. § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 lautet: "Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu: (...) Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die

Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.“

4. Mit dem Vorlageantrag legte die Beschwerdeführerin einen Ausdruck aus dem Pendlerrechner (abgefragter Tag: 19.08.2022) vor. Aus diesem geht hervor, dass bei einem Arbeitsbeginn um 07:30 Uhr und einem Arbeitsende um 16:45 Uhr die Benützung von öffentlichen Verkehrsmittel auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Die schnellste Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 45 km. Das Pendlerpauschale beträgt € 2.568,00 jährlich bzw. € 214,00 monatlich und der Pendlereuro € 90,00 jährlich bzw. € 7,50 monatlich.

5. Nicht strittig ist, dass der Beschwerdeführerin für die Monate Jänner bis September sowie November und Dezember das große Pendlerpauschale für mehr als 40 km bis 60 km in Höhe von € 214,00 pro Monat und der Pendlereuro in Höhe von monatlich € 7,50 zustehen.

6. Lediglich für den Monat Oktober besteht Uneinigkeit darüber, in welcher Höhe das Pendlerpauschale und der Pendlereuro zu berücksichtigen sind. Die Beschwerdeführerin hat am 18. Oktober ihr Arbeitsverhältnis bei der Firma ***1*** wieder aufgenommen. Somit waren aber nur 9 Tage Werktage. Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Dritteln zu. Bei einem monatlichen Pendlerpauschale von € 214,00 sind das € 142,67 für den Oktober.

Gleich verhält es sich mit dem Pendlereuro, auch dieser steht nur zu zwei Dritteln zu. Bei € 7,50 pro Monat ergibt sich ein Pendlereuro von € 5,00 für den Oktober.

Dass die Beschwerdeführerin in dieser Zeit behördlich abgesondert war, ändert nichts an diesem Anspruch.

Das Pendlerpauschale beträgt somit insgesamt € 2.496,67 (= € 214,00 mal 11 Monate plus € 142,67 für Oktober). Der Pendlereuro beträgt insgesamt € 87,50 (= € 7,50 mal 11 Monate plus € 5,00 für Oktober).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handelt und die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch das Gesetz ausreichend beantwortet sind.

Linz, am 7. Februar 2023